

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

02.08.2000

Geschäftszahl

98/13/0152

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Fössl, über die Beschwerde

der E Aktiengesellschaft in W, vertreten durch Dr. Christian Kuhn und Dr. Wolfgang Vanis, Rechtsanwälte in Wien I, Elisabethstraße 22, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 22. Juni 1998, GZ GA 11-96/2108/02, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1990 bis 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit Abtretungsvertrag vom 21. Mai 1987 veräußerte die R. SA als bisherige Alleingesellschafterin der R. VertriebsgesmbH mit dem Sitz in Salzburg den Geschäftsanteil dieser Gesellschaft der nunmehrigen Beschwerdeführerin, an die J. GmbH um den Preis von 1,3 Millionen S. Nach Punkt 2.) des Abtretungsvertrages sei der Abtretungspreis unter der Voraussetzung festgesetzt worden, das der Saldo der Umlaufaktiva und der Umlaufpassiva ausgeglichen sei. Ein Überhang der Aktiva erhöhe, ein Überhang der Passiva vermindere den obigen Abtretungspreis jeweils in demselben Ausmaß. Die R. SA verpflichtete sich, etwa auftretende, noch von ihr zu vertretende Verbindlichkeiten unverzüglich zu berichtigen und die Erwerberin diesbezüglich schad- und klaglos zu halten. Die J. GmbH verpflichtete sich, den Namen "R" künftig nicht zu verwenden und die Firma bis zum 30. Juni 1987 derart zu ändern, dass "R" im Firmenwortlaut nicht mehr aufscheint.

In der Generalversammlung vom 22. Juli 1987 wurden der Firmenwortlaut in U. GmbH sowie der Gegenstand des Unternehmens geändert.

In der Generalversammlung vom 12. August 1987 wurde der Gegenstand des Unternehmens neuerlich geändert.

In der Generalversammlung vom 24. September 1987 wurde der Sitz der Gesellschaft von Salzburg nach Wiener Neudorf verlegt. Zum Geschäftsführer wurde der Geschäftsführer der Muttergesellschaft, der J. GmbH, bestellt.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 15. Februar 1993 wurde die Firma neuerlich auf die nunmehrige Bezeichnung der Beschwerdeführerin geändert.

Mit Beschluss vom 1. Juni 1987 wurde der Beschwerdeführerin von der "Großmuttergesellschaft", der B. AG, ein Zuschuss in Höhe von 40 Millionen S zum Zweck der Kapitalstärkung gewährt, welcher in eine freie Rücklage einzustellen war. Im Wirtschaftsjahr 1988/89 wurde die freie Rücklage handelsrechtlich gewinnwirksam wieder aufgelöst und anschließend ausgeschüttet. Auch in den folgenden Wirtschaftsjahren wurden der Beschwerdeführerin von der B. AG finanzielle Mittel zur Verfügung gestellt und von jener gewinnbringend veranlagt.

Für die Jahre 1988 und 1989 wurden von der Beschwerdeführerin auf Grund der gewinnbringenden Veranlagungen der erhaltenen Zuschüsse positive Einkünfte aus Gewerbebetriebe bzw positive Gewerbeerträge erklärt. Dabei wurden Verlustabzüge bzw Gewerbesteuer-Fehlbeträge aus den Jahren 1981 bis 1986

berücksichtigt. Danach verblieben Verlustabzüge aus 1984 in Höhe von S 107.019,--, aus 1985 in Höhe von S 267.290,-- und aus 1986 in Höhe von S 6.100.202,-- sowie ein Fehlbetrag in Höhe von S 3.172.007,--.

Für 1990 wurde ein Gewinn von S 2.585.017, für 1991 ein solcher von S 2.498.614, für 1992 ein solcher von S 4.091.707,-- und für 1993 ein solcher von S 4.098.354,-- erklärt.

Im Zuge der Veranlagung für die Jahre 1990 bis 1993 wurde nach einem entsprechenden Vorhalt in einer Eingabe der Beschwerdeführerin vom 18. Juni 1993 ausgeführt, auf Grund des vollständigen Gesellschafterwechsels und der nachfolgenden Änderungen (Firmenwortlautänderung, Änderung des Unternehmensgegenstandes, Sitzverlegung, Wechsel der Geschäftsführung) liege ein Mantelkauf vor. Ein Verlustvortrag gehe bei einem Mantelkauf nicht verloren. Für den Mantelkauf seien primär nichtsteuerliche Überlegungen maßgeblich gewesen:

Zu Beginn des Jahres 1987 habe der B-Konzern eine neuer Filialkette unter der Bezeichnung "U." eröffnet. Da der Geschäftsname nur dann vor der Verwendung durch Konkurrenten geschützt werde, wenn die Gesellschaft unter diesem Namen im Firmenbuch eingetragen sei, sei es unerlässlich gewesen, möglichst rasch eine Gesellschaft mit dem Firmennamen "U." zur Verfügung zu haben. Von dem vom B-Konzern mit der Abwicklung betrauten Notar sei darauf aufmerksam gemacht worden, dass im Großraum Wien in keinem Firmenbuch eine Gesellschaft mit dem Namen "U." eingetragen würde, da diese Gerichte nur deutsche Firmennamen akzeptierten. Bei seinen Nachforschungen habe der Notar festgestellt, dass in Salzburg eine solche Eintragung keine Probleme machen würde. Da eine Neugründung allerdings zusätzliche Zeit in Anspruch genommen hätte, habe sich der B-Konzern entschlossen, eine bestehende Mantelgesellschaft zu erwerben und den Firmennamen auf "U." zu ändern. Bei der Suche nach einer geeigneten Gesellschaft sei der B-Konzern auf die Beschwerdeführerin gestoßen. Das Stammkapital dieser Gesellschaft sei zur Gänze eingezahlt gewesen, die betriebliche Tätigkeit sei seit längerer Zeit eingestellt und der entsprechende Zeitraum vom Finanzamt bereits geprüft worden. Nach dem Erwerb sei der Firmensitz nach Wiener Neudorf verlegt worden. Die Eintragung eines bestehenden Firmennamens hätte dann auch im Bereich des Handelsgerichtes Wien keine weiteren Probleme verursacht. Das Vorhandensein der Verlustvorträge sei ein angenehmer Nebeneffekt gewesen, da in erster Linie die zügige und problemlose Eintragung einer Gesellschaft unter dem Namen "U." gewünscht worden sei.

Bei der Veranlagung zur Körperschaft- und Gewerbesteuer für 1990 bis 1993 wurden die oben genannten Verlustabzüge bzw Fehlbeträge nicht anerkannt.

In der Berufung gegen diese Bescheide wurde insbesondere ausgeführt, Voraussetzung für das Recht des Verlustabzugs sei die Steuersubjektidentität, die nach zivilrechtlichen und nicht nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen sei. Seien in einem Sachverhalt außersteuerliche Gründe für die Gestaltung maßgebend, trete ein steuerlicher Effekt nur die Entscheidung beeinflussend hinzu, dann liege kein Missbrauch vor. Die Rechtsfolgen der Missbrauchsabsicht würden bei einem anderen Rechtssubjekt eintreten als bei dem, das in Missbrauchsabsicht handelt. Die Folgen des Vorliegens einer Missbrauchsabsicht müssten bei dem Rechtssubjekt eintreten, das diese subjektive Voraussetzung erfüllt.

Die belangte Behörde erließ am 28. Oktober 1997 einen umfangreichen Vorhalt. Darin wurde unter anderem angefragt, wie lange die Planungs- und Realisierungsphase des Projektes "U."

gedauert habe. Außerdem wurden nähere Angaben über die Informationen über die unterschiedliche Praxis der Firmenbuchgerichte betreffend nicht deutsche Firmenbuchbezeichnungen und diesbezügliche nähere Angaben über den Notar und die Art seiner Auskünfte erbeten. Weiters wurde gefragt, warum keine Neugründung mit dem Firmenwortlaut "U." GmbH in Salzburg vorgenommen wurde.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde dem Begehren, die Verluste der R. GmbH bei der Veranlagung der Streitjahre zu berücksichtigen, keine Folge gegeben. In der Begründung dieses Bescheides ging die belangte Behörde davon aus, dass § 22 BAO auf den Beschwerdefall grundsätzlich anwendbar sei. Die ungewöhnliche und unangemessene rechtliche Gestaltung erblickte die belangte Behörde darin, dass der Geschäftsanteil an der R GmbH, die zum damaligen Zeitpunkt ein bloßer "Mantel" gewesen sei, um den Preis von S 1.300.000,-- erworben wurde. Dieser Kaufpreis lasse sich nicht mit einer Ersparnis von Gründungskosten, sondern nur mit dem Erwerb des Rechts auf den Verlustabzug bzw Abzug von Fehlbeträgen erklären. Dieser Steuervorteil sollte in der Folge dadurch wirksam werden, dass von der Großmuttergesellschaft B AG, die selbst Gewinne erzielte, Zuschüsse an die Beschwerdeführerin gewährt wurden und von letzterer die daraus erzielten Zinserträge auf Grund der Inanspruchnahme des Steuervorteils steuerfrei belassen werden sollten. Der entsprechende Vorhalt, dass die Neugründung einer GmbH ebenso dem raschen Schutz des Firmennamens "U." gedient hätte, sei nicht beantwortet worden. Die gesamte Konstruktion werde so beurteilt, dass die Beschwerdeführerin lediglich ein unabdingbarer Teil in der Gestaltung durch den B-Konzern sei, der durch seine jeweiligen Organe gehandelt habe.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 22 BAO kann die Abgabepflicht durch eine missbräuchliche Gestaltung nicht umgangen oder gemindert werden und sind im Falle eines Missbrauches die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Als solcher Missbrauch wird eine rechtliche Gestaltung angesehen, wenn sie im Hinblick auf die

wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist und nur auf Grund der damit verbundenen steuersparenden Wirkung verständlich wird (vgl z.B. das hg Erkenntnis vom 8. November 1983, Zlen 83/14/0056, 0057, 0058). Dabei erfüllt im Allgemeinen nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern stets eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des § 22 Abs. 2 BAO verbunden wird (vgl das hg Erkenntnis vom 10. Dezember 1997, Zl 93/13/0185).

Der Bestimmung des § 22 BAO ist dabei die Bedeutung beizumessen, dass bei der Subsumtion des konkreten Sachverhaltes unter einen abgabenrechtlichen Tatbestand die Frage einer missbräuchlichen Gestaltung zu prüfen ist, ohne dass es darauf ankommt, ob dieser Tatbestand stärker oder weniger stark an das Zivilrecht anknüpft. So wird bei der im Beschwerdefall relevanten Frage der Berechtigung zum Verlustvortrag im Sinne des § 18 Abs. 1 EStG in Verbindung mit dem hier noch anzuwendenden § 8 Abs. 1 KStG 1966 im Falle eines so genannten Mantelkaufs an sich davon auszugehen sein, dass die Identität der GmbH durch den Wechsel ihrer Gesellschafter ebensowenig berührt wird wie durch eine Änderung des Gegenstandes ihres Unternehmens, ihrer Firma, ihres Sitzes im Inland und durch den Wechsel des Geschäftsführers (vgl die hg Erkenntnisse vom 4. Juni 1986, Zl 84/13/0251, und vom 22. September 1987, Zl 87/14/0063). In diesem Sinne wurde auch im hg. Erkenntnis vom 13. September 1988, Zl. 87/14/0128, für den Fall der Übertragung des Verlustvortrages einer Kapitalgesellschaft auf eine andere Kapitalgesellschaft im Wege einer Verschmelzung nach Art. I StruktVG die Missbrauchsvorschrift des § 22 BAO nicht als anwendbar erachtet.

In der Literatur wurde zum Mantelkauf die Auffassung vertreten, dass ein Missbrauchsverdacht insbesondere dann am Platze ist, wenn eine Kapitalgesellschaft keine Vermögenswerte besitzt und für den Erwerb der Anteile dennoch ein weit über die Ersparnis der Gründungskosten einer "neuen" Kapitalgesellschaft hinausgehender Wert bezahlt wird. In einem solchen Fall gehe es dem Käufer offensichtlich um den "Erwerb" von Verlustabzügen

(vgl. Bauer/Quantschnigg, KStG 1966, § 8, Rz 21). Dabei sind gesellschaftsrechtliche Vorgänge als solche für sich nicht dem § 22 BAO zuordenbar. Ein Missbrauch könnte in solchen Fällen nur in der dem tatsächlichen Geschehen nicht angemessenen Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte bestehen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 248). Davon ist offenkundig auch der Gesetzgeber im § 44 UmgrStG (idgF) ausgegangen, wonach nicht die Umgründung an sich, sondern die gesamte Gestaltung der Umgründungsmaßnahmen den Missbrauchstatbestand erfüllen kann (vgl. Helbich/Wiesner, Umgründungssteuergesetz, RdW 1992, 64).

So kam im Beschwerdefall zur bloßen Tatsache eines Mantelkaufes noch eine Reihe von weiteren Umständen hinzu:

So lag, wie aus dem Abtretungsvertrag ersichtlich ist, der Kaufpreis des Geschäftsanteils mit dem Betrag von S 1,300.000,-- weit über dessen Wert. Soweit dazu in der Beschwerde darauf verwiesen wird, dass das Stammkapital voll eingezahlt war, ist ihr entgegenzuhalten, dass dieses zum Zeitpunkt des Erwerbsvorganges durch Verluste fast zu Gänze aufgebraucht gewesen war. Von der Großmuttergesellschaft B. AG, die selbst Gewinne erzielte, wurden Zuschüsse gegeben, die anschließend gewinnbringend veranlagt wurden. Die mit dem Mantel übergegangenen Verluste der vormaligen R. GmbH sollten mit den Gewinnen aus der Veranlagung der Zuschüsse ausgeglichen werden, während die Besteuerung solcher Gewinne bei der B. AG unterblieb.

Als außersteuerliche Gründe für die vorliegende Gestaltung wurden im Verwaltungsverfahren die Hindernisse angeführt, die der Eintragung eines englischen Firmennamens bei den Firmenbuchgerichten im Osten Österreichs entgegenstanden. Zu Recht hielt dem die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid entgegen, dass eine Neugründung einer GmbH mit dem Sitz in Salzburg wesentlich geringere Kosten als den Kaufpreis von S 1,300.000,-- verursacht hätte, wobei noch hinzuzufügen ist, dass auch noch die Firmenänderung entsprechende Kosten nach sich ziehen musste. Dass eine solche Neugründung länger gedauert hätte, als die Firmenänderung, die - wie die belangte Behörde hervorhob - immerhin erst nach zwei Monaten beschlossen wurde, hat die Beschwerdeführerin nicht konkret dargetan. Die belangte Behörde ist somit zutreffend davon ausgegangen, dass die behaupteten außersteuerlichen Gründe für die gewählte Vorgangsweise in Wahrheit nicht vorgelegen sind.

Die Kette von Handlungen, die zur Erreichung eines ausschließlich steuerlichen Vorteils vorgenommen wurden, nämlich der Mantelkauf und nachfolgend die Zuschüsse der Gewinne erzielenden Großmuttergesellschaft, bei der sich die Gewährung der Zuschüsse einkünftermindernd auswirkte, war somit als ein Missbrauch im Sinne des § 22 BAO anzusehen, der eine Berücksichtigung der Verluste der R. GmbH im Wege des Verlustausgleichs hinderte.

Soweit schließlich in der Beschwerde eingewendet wird, die Rechtsfolgen der Missbrauchsabsicht würden bei einem anderen Rechtssubjekt eintreten als bei dem, das in Missbrauchsabsicht gehandelt habe, so ist dem entgegenzuhalten, dass die Willensbildung in infolge der Fremdbestimmtheit juristischer Personen durch ihrer Gesellschafter erfolgt. Dabei kann - wie dies der Beschwerdefall zeigt - auch eine bloß mittelbare Beteiligung entscheidend sein. Im Beschwerdefall wurden die Zuschüsse an die Beschwerdeführerin, mittels derer der wirtschaftliche Vorteil aus dem Mantelkauf bei der Beschwerdeführerin lukriert wurde, von der "Großmuttergesellschaft" als mittelbarer (Allein)Gesellschafterin geleistet. Auf Grund dieses Naheverhältnisses im Konzern trat aber mittelbar, also durch die Erhöhung des Wertes der Beschwerdeführerin, der wirtschaftliche Erfolg bei der Großmuttergesellschaft ein, bei der auch die entsprechende Willensbildung erfolgt ist. Im

Hinblick auf das vorhandene Naheverhältnis konnte somit vom Fehlen der Rechtssubjektidentität im Bezug auf die Rechtsfolgen im Ergebnis keine Rede sein.

Von der Beschwerdeführerin wird unter dem Gesichtspunkt der Verletzung von Verfahrensvorschriften behauptet, es sei von einem Sachbearbeiter der belangten Behörde in einem Telefongespräch mitgeteilt worden, dass eine Beantwortung des Vorhaltes vom 28. Oktober 1997 nicht mehr notwendig sei. Bei der danach durchgeführten Berufungsverhandlung am 29. April 1998 wäre aber Gelegenheit gewesen, die im Vorhalt gestellten Fragen zu erörtern. Abgesehen davon, dass in der Gegenschrift von der belangten Behörde eine derartige telefonische Mitteilung in Abrede gestellt wird, ist eine relevante Verletzung von Verfahrensvorschriften schon deswegen nicht erkennbar, weil auch in der Beschwerdeschrift zu den in Rede stehenden Fragen - insbesondere zu den näheren Umständen der Praxis der Firmenbuchgerichte betreffend fremdsprachige Firmen und zum zeitlichen Ablauf des Vorganges - keine Stellungnahme abgegeben wurde. Zu welchem anderen Bescheid die Behörde dadurch, dass sie eine Beantwortung der Fragen auf welche Art auch immer herbeigeführt hätte, hätte kommen können, ist somit nicht erkennbar.

Die Beschwerde war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 2. August 2000